

Административный порядок обжалования решения по акту проверки: нормативно-прикладная модель применения

Промышленно-торговое право. – 2010. – № 8. – С. 84–89.

Аннотация

В статье анализируется административный порядок урегулирования споров между контролирующими (надзорными) органами и субъектами предпринимательской деятельности в контексте обжалования решений, выносимых по акту проверки.

Введение

Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510) предусмотрена определенная система обжалования решения, вынесенных по результатам проверок контролирующими органами, а также действий (бездействия) их должностных лиц, с помощью которой может быть достигнут баланс частных и публичных интересов.

Предмет данной статьи – административный способ защиты прав проверяемых субъектов путем разрешения разногласий в рамках системы контролирующих органов без передачи дела в суд.

Основная часть

Абзац шестнадцатый п. 7 Положения о порядке организации и проведения проверок, утвержденного Указом № 510 (далее – Положение) предусматривает право проверяемым субъектам (их представителям) обжаловать решения контролирующего (надзорного) органа по акту проверки, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействия) проверяющих.

В соответствии с частью второй п. 78 Положения вынесенное по результатам проверки решение по акту проверки, требование (предписание) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих могут быть обжалованы в вышестоящий контролирующий (надзорный) орган или вышестоящему должностному лицу, которому проверяющие непосредственно подчинены, и (или) в общий либо хозяйственный суд, если иной порядок обжалования, иной срок не установлены законодательными актами.

При этом проверяемый субъект вправе выбрать наиболее удобный способ защиты нарушенных прав и законных интересов, т.е. подача жалобы в вышестоящий контролирующий или вышестоящему должностному лицу не исключает права на одновременное или последующее обжалование решения контролирующего органа в судебном порядке. Данный вариативный постулат дополнительно легальным образом детерминирован частью третьей п. 78 Положения: подача жалобы в вышестоящий контролирующий (надзорный) орган или вышестоящему должностному лицу не исключает права на подачу жалобы в суд.

В отличие от белорусского российский законодатель с 1 января 2009 г. предусмотрел правило об обязательном досудебном обжаловании решений налоговых органов (п. 5 ст. 101.2 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) (далее – НК России)). Таким образом, российский налогоплательщик, прежде чем обратиться к правосудию обязан пройти стадию общения с вышестоящим налоговым органом относительно решения, принятого нижестоящим налоговым органом. В противном случае получить судебную защиту не удастся.

Одной из принципиальных новелл, введенной Указом № 510, – увеличение срока обжалования (до 1 января 2010 г., в сфере взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, он составлял 10 календарных дней). Сейчас, согласно части первой п. 79 Положения жалоба на решение по акту проверки может быть подана в вышестоящий контролирующий (надзорный) орган в течение 30 календарных дней со дня его вынесения.

Определение срока обжалования решений налоговых органов в Российской Федерации увязано с моментом вступления обжалуемого решения в силу. Согласно п. 2 ст. 139 НК России апелляционная жалоба на решение налогового органа подается до момента вступления в силу обжалуемого решения, т.е. срок на подачу апелляционной жалобы ограничен 10

днями со дня вручения решения лицу (его представителю), в отношении которого оно было вынесено.

Часть вторая п. 79 Положения предусматривает, что пропуск срока подачи жалобы – основание для отказа в ее рассмотрении. Срок, пропущенный по уважительной причине, по заявлению проверяемого субъекта может быть восстановлен вышестоящим контролирующим (надзорным) органом или вышестоящим должностным лицом, которому непосредственно подчинены проверяющие.

Правоприменительная практика по данному вопросу неоднозначна, поскольку законодательно не определены уважительные причины, из которых необходимо исходить при восстановлении пропущенного процессуального срока. Российские налогоплательщики руководствуются правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Определении от 18 апреля 2006 г. № 308-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Девяткиной Марины Николаевны на нарушении ее конституционных прав нормами Федерального закона «О введении в действие Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации» и Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации» [1]: под уважительными причинами понимаются любые причины, которые действительно или с большой долей вероятности могли повлиять на возможность лица совершить процессуальное действие.

Указ № 510 не устанавливает требований к форме жалобы, подаваемой проверяемым субъектом в вышестоящий контролирующий орган на решение по акту проверки. В силу пункта третьего ст. 87 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК Беларуси) жалоба на решение налогового органа, действия (бездействие) его должностных лиц подается в письменной форме. К ней должны быть приложены обосновывающие ее документы. В остальном, выполнение разумных требований, обычно предъявляемых к такого рода документам, будет достаточным, чтобы считать поданный в вышестоящий контролирующий орган документ жалобой, а процедуру в целом – надлежащим административным обжалованием решения по акту проверки. Таким образом, установление контролирующими органами дополнительных, не перечисленных выше, требований к жалобе недопустимо.

Интересной представляется российская правоприменительная практика по данному вопросу. Учитывая, что обжалование решения налоговой инспекции является обязательным этапом, но требования к оформлению жалобы отсутствуют, ее представление зачастую невыгодно самому налогоплательщику с тактической точки зрения в контексте определения своей позиции до разбирательств в арбитражном суде. Поэтому в отдельных случаях, подача жалобы, являясь исключительно формальным этапом, отрицательным образом отражается на качестве ее подготовки и содержания.

Возвращаясь к нормам налогового законодательства, считаем возможным внести соответствующие изменения в п. 3 ст. 87 НК Беларуси, изложив второе предложение следующим образом: «При необходимости, к жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы». В случае защиты проверяемым субъектом своих законных прав и интересов часто отсутствует необходимость представления документов, исходящих от него, его контрагентов, а также соответствующих государственных органов, поэтому это не должно вменяться ему в обязанность.

В течение периода с 1 января 2008 г. по 31 декабря 2009 г. п. 1 ст. 87 НК Беларуси предусматривал, что жалоба на решение налогового органа адресуется в вышестоящий налоговый орган, но подается в налоговый орган, вынесший решение. Тот, в свою очередь, в течение трех дней направляет ее вместе с делом в налоговый орган, которому она адресована и который уполномочен ее рассматривать, т.е. вышестоящий налоговый орган. В настоящее время жалоба на решение по акту проверки адресуется и подается в вышестоящий контролирующий орган.

Именно такой порядок подачи жалобы действует в законодательстве Российской Федерации. В соответствии с п. 3 ст. 139 НК России апелляционная жалоба на решение налогового органа подается в письменной форме в вынесший это решение налоговый орган, кото-

рый обязан в течение трех дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу налогового органа, до принятия решения вправе отозвать ее на основании письменного заявления (п. 4 ст. 87 НК Беларуси). При этом не имеет значения, принята ли жалоба к рассмотрению. Вышеуказанной нормой не определено, лишается ли налогоплательщик права на подачу повторной жалобы. С учетом увеличения срока на обжалование решения по акту проверки до 30 календарных дней законодательству следовало бы устранить указанный пробел, ориентируясь на защиту субъективных прав налогоплательщиков. Например, в п. 4 ст. 139 НК России установлено, что последствие отзыва жалобы – невозможность подачи организацией повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу. Следовательно, организация при отзыве жалобы не лишается права на подачу повторной жалобы:

- в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу, но по основаниям, отличным от первоначальных;

- по тем же основаниям, по которым подавалась первоначальная жалоба, но в другой вышестоящий налоговый орган или другому вышестоящему должностному лицу.

Поступившую жалобу вышестоящий контролирующий орган обязан рассмотреть в строго регламентированные сроки (в соответствии с п. 80 это месяц со дня ее получения).

В Российской Федерации аналогичный срок не является безусловным, поскольку он может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, у нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней (п. 3 ст. 140 НК России).

Вышестоящий контролирующий орган по жалобе проверяемого субъекта может принять одно из следующих решений (п. 81 Положения):

- оставить решение без изменения, а жалобу – без удовлетворения;
- отменить решение полностью или частично;
- отменить решение и назначить дополнительную проверку;
- внести изменения в решение.

Таким образом, отсутствует возможность оставить жалобу без рассмотрения.

Если вышестоящий контролирующий орган согласен с выводами, сделанными нижестоящим органом, он оставляет без изменения ранее принятое решение.

О полной отмене решения нижестоящего контролирующего органа следует вести речь, когда все содержащиеся в нем выводы не соответствуют нормам действующего законодательства или неправильно применимы. Поскольку вряд ли такое решение может быть вынесено на практике со стороны вышестоящего контролирующего органа возможна лишь отмена определенной его части.

Модификация вышестоящим контролирующим органом решения по акту проверки связана с переоценкой выводов нижестоящего контролирующего органа, обусловленных формально-техническими ошибками (например, ошибкой при расчете доначисленных налогов, сборов (пошлин) и пеней). Абзац пятый п. 81 Положения не содержит ограничений в отношении изменения вышестоящим контролирующим органом решения по акту проверки в сторону уменьшения или увеличения размера предъявляемых требований. Изменяя размер предъявляемых требований (в том числе в сторону увеличения), вышестоящий контролирующий орган не должен осуществлять соответствующие доначисления по новым основаниям, которые не были указаны в уже принятом нижестоящим контролирующим органом решении по акту проверки. К моменту подачи жалобы проверка уже полностью завершена, поэтому новые основания для каких-либо взысканий не могут возникнуть.

Реальность отмены решения по акту проверки наблюдается в системной взаимосвязи с назначением и проведением дополнительной проверки, последствия которой являются весьма неблагоприятными для проверяемого субъекта¹.

Исходя из абзаца четвертого п. 81 Положения назначение дополнительной проверки возможно лишь в случае полной отмены первоначального решения по акту проверки. В случае если решение по акту дополнительной проверки полностью или частично основывается на решении по акту проверки (фактически первоначальное решение не отменено), то следует констатировать несоблюдение должностным лицом вышестоящего контролирующего органом установленного порядка назначения дополнительной проверки. Это, в свою очередь, в соответствии с частью первой п. 22 Указа № 510 является основанием для признания ее незаконной.

Учитывая, что в ходе дополнительной проверки контрольные мероприятия основываются, как правило, на материалах первоначальной проверки, действия должностных лиц контролирующего органа следует оценивать как нарушающие запрет на незаконное вмешательство в деятельность проверяемого субъекта (часть первая п. 15 Указа № 510).

Российский законодатель по причине многочисленных споров между налогоплательщиками и налоговыми органами с 1 января 2007 г. отменил дополнительные проверки, заменив их дополнительными мероприятиями налогового контроля. Согласно п. 6 ст. 101 НК России их смысл заключается в том, что руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может принять решение о необходимости получения дополнительных доказательств, подтверждающих факт совершения или отсутствия нарушений налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах. В рамках таких мероприятий могут осуществляться только четыре действия, оговоренные в п. 6 ст. 101 и п. 1 ст. 93.1 НК России: истребование документов у проверяемого налогоплательщика; истребование документов (информации) о налогоплательщике у третьих лиц; допрос свидетеля; проведение экспертизы. Иные мероприятия налогового контроля проводиться не могут, поскольку в таком случае будет иметь место продолжение налоговой проверки. На практике налоговые органы все же пытаются во время проведения дополнительных мероприятий не столько получить новые доказательства нарушений, выявленных в ходе первоначальной проверки, сколько выявить новые правонарушения. По этому вопросу арбитражные суды занимают жесткую позицию: выявление во время дополнительных мероприятий налогового контроля новых нарушений недопустимо.

Российское законодательство допускает увеличение размера доначислений по обжалуемому решению в рамках переоценки уже выявленных фактов, т.е. уточнения требований, пересчета пени, исправления ошибок, допущенных налоговыми органами, и т.п.

Все вышеизложенное свидетельствует о необходимости отмены института дополнительных проверок и проведения (при необходимости получения контролирующим органом соответствующих доказательств нарушения законодательства проверяемым субъектом) мероприятий дополнительного контроля, имеющих ограниченный срок и не выходящих за рамки первоначальной проверки.

Субъекты предпринимательской деятельности довольно часто используют механизм административного обжалования не только в целях выражения своего несогласия с результатами проверки, но и для того, чтобы отложить срок вступления в силу решения, принятого по акту проверки, и, следовательно, срок его исполнения. Это было возможно благодаря действовавшей до 1 января 2010 г. ст. 89 НК Беларуси, которая предусматривала автоматическое приостановление исполнения решения налогового органа до рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом.

Изменения в правовом регулировании (исключение вышеуказанной нормы с одновременным увеличением срока на подачу жалобы) привели к тому, что в настоящее время

¹ Более подробно о последствиях для проверяемого субъекта назначения и проведения дополнительной проверки, а также ее идентичностью с повторной проверкой см.: Пилипенко, А.А. Диалектика противоречий в вопросе проведения повторных и дополнительных проверок / А.А. Пилипенко // Вестн. Высш. Хоз. Суда Респ. Беларусь. – 2010. – № 3. – С. 131–137.

остаётся открытым вопрос как о вступлении решения по акту проверки в силу, так и о сроках его исполнения. В п. 73 Положения говорится о вынесении на основании акта, составленного по результатам проведения проверки, в течение 30 рабочих дней (при необходимости плюс ещё 15 рабочих дней) со дня его вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю, а в случае подачи возражений – со дня вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю заключения по этим возражениям должностным лицом контролирующего (надзорного) органа, уполномоченным в соответствии с его компетенцией рассматривать материалы проверки, решения по акту проверки. Однако в Указе № 510 нет четкого разграничения понятий «вынесение решения» и «вступление решения в силу». Не разграничивая данные структурные дефиниции, законодатель легальным образом презюмирует их процессуальную идентичность. Представляется, что вступление решения по акту проверки в силу должно корреспондироваться с истечением 30-дневного срока на его обжалование. В случае обжалования решения по акту проверки его вступление в силу должно ставиться в зависимость от решения по жалобе. Вариативность решений по жалобе должна предполагать соответствующие сроки вступления решения по акту проверки. Так, первоначальное решение по акту проверки, оставленное вышестоящим контролирующим органом без изменения (а жалоба – без удовлетворения), должно вступать в силу с даты утверждения вышестоящим контролирующим органом. Если в решение по акту проверки вносятся изменения, то его вступление в силу (с учетом внесенных изменений) должно быть обусловлено датой принятия соответствующего решения вышестоящим контролирующим органом. Решение по акту проверки, отмененное вышестоящим контролирующим органом, не должно вступать в силу.

Часть пятая п. 71 Положения предусматривает, что решение по акту проверки обязательным для исполнения проверяемым субъектом. Однако более разумным было бы определить период, в течение которого проверяемый субъект обязан уплатить в бюджет причитающиеся суммы и по истечении которого в случае неуплаты контролирующий орган может производить предусмотренные законодательством действия по взысканию.

Для проверяемого субъекта важна возможность обжаловать вынесенное по итогам рассмотрения жалобы решение, в котором его права и законные интересы затрагиваются иным образом, чем в решении по акту проверки. Несмотря на то что гл. 9 Указа № 510 непосредственно регламентирует процедуру обжалования решений по акту проверки, полагаем, что решение по жалобе в случае возникновения для проверяемого субъекта новых правовых последствий также может быть обжаловано в вышестоящий контролирующий орган.

Обжалование решения по жалобе в судебном порядке не вызывает сомнений в силу части второй п. 17 постановления Постановление Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 19 мая 2005 г. № 21 «О некоторых вопросах, связанных с применением Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь», где под решением, которое может быть оспорено в хозяйственном суде, понимается решение установленной формы, подписанное руководителем налогового органа (его заместителем), вынесенное в отношении определенного плательщика (иного обязанного лица) [2].

Поскольку решение по жалобе принимается от имени соответствующего вышестоящего контролирующего органа, подписывается его руководителем (заместителем) и выносится в отношении конкретного субъекта предпринимательской деятельности, это, безусловно, акт ненормативного характера, который может быть обжалован в судебном порядке.

Заключение

1. Административный порядок обжалования решения по акту проверки – форма урегулирования разногласий между контролирующим органом и проверяемым субъектом путем подачи жалобы в вышестоящий контролирующий орган без обращения в судебные инстанции.

2. Чтобы данная процедура стала более эффективной, следует:

– закрепить в ст. 87 НК Беларуси правило, в соответствии с которым приложение обосновывающих жалобу документов – право проверяемого субъекта, а не его обязанность;

- определить в Указе № 510 срок вступления решения по акту проверки в силу, увязав его с моментом истечения срока на подачу жалобы;
- установить в Указе № 510 разумный срок исполнения решения по акту проверки, в течение которого субъект предпринимательской деятельности может исполнить дополнительные финансовые обязательства перед государством.

3. Необходимо внести изменения в Указ № 510, направленные на ликвидацию института дополнительных проверок, заменив его мероприятиями дополнительного контроля, в рамках которых должны подтверждаться факты нарушения законодательства, выявленные в ходе первоначальной проверки.

Резюме

В связи со вступлением в силу с 1 января 2010 года Указа № 510 в статье анализируется административный порядок обжалования решения по акту проверки и обосновываются отдельные предложения по его оптимизации.

Resume

In a context of introduction since January, 1st, 2010 of the Decree № 510 administrative order of the appeal of the decision under the certificate of check is analyzed and separate offers on its optimization are grounded in the article.

Список источников

1. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Девяткиной Марины Николаевны на нарушении ее конституционных прав нормами Федерального закона «О введении в действие Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации» и Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда Рос. Федерации, 18 апр. 2006 г., № 308-О // Консультант Плюс Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2010.

2. О некоторых вопросах, связанных с применением Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь: постановление Пленума Высш. Хоз. Суда Респ. Беларусь, 19 мая 2005 г., № 21 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.